



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Markéty Fialové a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: **F., spol. s r. o.**
sídlem K. 1055/14, X O.
zastoupená advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2022, č. j. 19581/22/5300-21442-712906,
ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci a obsahu podání účastníků

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) provedl u žalobkyně postup k odstranění pochybností, který se týkal daně z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období listopad a prosinec 2017 se zaměřením na plnění přijatá od společnosti L. W. C. s.r.o., IČ X (dále jen „společnost L.“), která dle daňových dokladů vystavených touto společností měla spočívat ve zprostředkování obchodu a konzultační činnosti. Jelikož pochybnosti nebyly odstraněny, zahájil posléze správce daně daňovou kontrolu, na jejímž konci dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že by od uvedené společnosti jakékoliv plnění přijala.

Proto platebními výměry žalobkyni odepřel nárok na odpočet daně dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

2. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání žalobkyně proti vydaným platebním výměrům zamítl a tyto potvrdil. Proto se žalobkyně žalobou domáhala zrušení napadeného rozhodnutí.
3. Žalobkyně namítala, že fyzická existence projektů byla prokázána a z výpovědí jednatelů a ze zápisu o předání projektů plyne, že se jednalo o plnění dle předložených daňových dokladů. Jejich přínos pro žalobkyni není pro věc relevantní. Předmětem plnění byla také konzultační a poradenská činnost, kterou objasnily výpovědi jednatelů společnosti L. Tyto výpovědi a vysvětlení poskytnuté žalobkyni žalovaný nerefletoval. Kdyby žalovaný posoudil jednotlivé důkazy v souhrnu, dospěl by k odlišnému závěru.
4. Dále žalobkyně namítala, že dílčí podklady, jež měla k dispozici, bylo nutné utřídit, interpretovat a analyzovat za účelem provedení uváženého rozhodnutí o tom, zda měla koupit podíly ve společnostech strojírný B. a E. S. Předmětem plnění totiž nebylo jen vytvoření projektů, ale i poradenská a konzultační činnost spočívající v uskutečnění ekonomické analýzy podniků včetně sdělení odborného názoru na plánovanou investici, upozornění na rizika aj. V tom spočívala přidaná hodnota. Tato činnost byla prokázána daňovými doklady, písemnou dohodou mezi žalobkyní a společností L. a výpověďmi obou jednatelů společnosti L. Zpracování projektů bylo pouze jedním plněním z celkového komplexu přijatého zdanitelného plnění od společnosti L., kdy realizace ostatního plnění nebyla zpochybněna.
5. Žalobkyně dále namítala, že se o prodeji společností strojírný B. a E. S. dozvěděla od společnosti L. To potvrdili jednatelé společnosti L. Pochybnosti žalovaného vycházely z výsledků svědků F. a F. Ani jeden z nich však nesdělil přesné časové údaje, ale pouze jejich odhad. Zprostředkovatelská činnost byla pouze jedním plněním z celkového komplexu přijatého zdanitelného plnění od společnosti L., kdy realizace ostatního plnění nebyla zpochybněna.
6. Podle žalobkyně jazyk, ve kterém byl projekt E. S. zpracován, nemá žádnou vypovídací hodnotu ve vztahu k osobě jeho zpracovatele. Navíc zpracování projektů bylo pouze jedním plněním z celkového komplexu přijatého zdanitelného plnění od společnosti L., kdy realizace ostatního plnění nebyla zpochybněna.
7. Výpovědi svědků F. a F. dle žalobkyně neprokazují, že společnost L. nebyla zapojena do prodeje společností strojírný B. a E. S. Z jejich výpovědí vyplynulo pouze to, že nemají potřebné informace. Z toho nelze dovodit, že by tato společnost žalobkyni žádné plnění neposkytla. Ze svědecké výpovědi F. jistá role společnosti L. vyplývá, protože uvedl, že společnost L. je schopna podklady zpracovat. Svědek F. vyloučil pouze čistě zprostředkovatelskou činnost společnosti L., což však nemění nic na tom, že to byla právě společnost L., od níž se žalobkyně dozvěděla o možnosti uvedené společnosti koupit. Jakkoliv se nejednalo o zprostředkování v pravém slova smyslu, vůle obou smluvních stran byla zcela zjevná. Společnost L. žalobkyni pověděla o existenci daných obchodních příležitostí, za což byla žalobkyně ochotna zaplatit jí provizi a využít dalších nabízených služeb s tím spojených, tj. zejména zpracování podkladů ke koupi včetně jejich odborné analýzy.

8. Skutečnost, že zástupce žalobkyně L. nevěděl, jak byla uhrazena cena za plnění, nemá souvislost s faktickým uskutečněním plnění, na což je poukazováno i v judikatuře. Doložení úhrady není hmotněprávní ani formální podmínkou pro přiznání odpočtu daně, a daňový subjekt tudíž nemá povinnost tuto skutečnost dokládat.
9. Závěrem žalobkyně uvedla, že v řízení vůbec nebylo zjišťováno, zda společnost L. uvedla plnění pro žalobkyni v kontrolním hlášení, resp. zda přiznala související daň na výstupu, čímž došlo k porušení § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Sám žalovaný v jiném řízení tvrdil, že kontrolní hlášení má vysokou důkazní hodnotu, pokud jde o prokázání identity dodavatele zdanitelného plnění a jeho realizaci. K tomu doložila žalobkyně str. 12 rozhodnutí žalovaného č. j. 37881/19/5300-21444-712153. Rovněž poukázala na to, že pokud společnost L. přiznala daň na výstupu a žalobkyni bude odeprána daň na vstupu, dojde k narušení neutrality daně.
10. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl žalobu zamítnout a odkázal na svou argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí, kterou krajský soud pro přehlednost zmíní v hodnotící části rozsudku. Nad rámec toho žalovaný uvedl, že vykázání předmětných plnění v kontrolních hlášeních společnosti L. bez dalšího neprokazuje, zda žalobkyně skutečně plnění přijala. Jedná se toliko o doklad formálně prokazující uskutečnění zdanitelného plnění, což vyplývá také z judikatury. Pro vznik nároku na odpočet je rozhodující stav faktický, nikoliv formální. Proto nebylo rozhodné, zda společnost L. vykázala uskutečnění plnění ve svém účetnictví.

B. Posouzení věci krajským soudem

11. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Soud rozhodl bez jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s.
12. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) platí, že *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku*. Ustanovení § 72 odst. 3 zákona DPH stanoví, že *nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat*. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH platí, že *pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad*.
13. Pro tuto věc je dále podstatné rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, které jednak vyplývá ze zákona a jednak se jím opakovaně zabýval NSS ve své judikatuře. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Je pak na správci daně, aby prokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Správce daně přitom není povinen prokázat, že doklady předložené daňovým subjektem jsou nepravdivé, k unesení jeho důkazního břemene postačí, když prokáže vážné a důvodné pochybnosti o jejich pravdivosti, věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém

subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reagující na pochyby o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63 a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

14. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (odst. 21 až 46) detailně popsal průběh celého řízení, jednotlivá tvrzení žalobkyně a provedené důkazy. Na daňových dokladech předložených žalobkyní je předmět plnění vymezen jako *zprostředkování obchodu a konzultační činnost*. U jednání v únoru 2018 zástupce žalobkyně pan L. uvedl, že se jednalo o projekty týkající se koupě společností strojíren B. a E. S. Společnost L. dle něj oslovila žalobkyni v létě 2017 a měla připravit, přímo zrealizovat a prodat projekt, což udělala, když zpracovala projekty strojíren B. a E. S. Na předmětné plnění byla sepsána smlouva ze dne 9. 10. 2017. Žalobkyně dále předložila projekty týkající se obou společností, které měla společnost L. zpracovat. Společnost L. se k danému projektu měla dostat skrze pana F., což měl žalobkyni sdělit pan F.
15. Žalovaný svůj závěr vystavěl na tom, že:
 - smlouva ze dne 9. 10. 2017 je napsaná ručně a předmět plnění je v ní vymezen zcela nekonkrétně, a to tak, že se žalobkyně a společnost L. dohodli *na obchodní spolupráci ve věci zprostředkování obchodu, konzultační činnosti a poradenské činnosti a prodeje následných projektů* pro žalobkyni a společnost L. se zavázala *že do konce roku zpracuje a připraví tři projekty z oblasti strojírenství a zemědělství*. Z předmětu plnění tak není patrné, v jaké podobě mají být projekty dodány, v jaké ceně, nejsou zde nijak upraveny smluvní sankce pro případ, že jedna ze stran nebude dohodu řádně plnit atd. Podrobně popsat předmět plnění nebyl schopen ani zástupce žalobkyně pan L., který pouze odkázal na předložené projekty strojíren B. a E. S;
 - zástupce žalobkyně na jednání dne 9. 2. 2018 nebyl schopen uvést, jak žalobkyně za plnění společnosti L. hradila, ačkoliv od uskutečnění obchodu uplynuly jen 2 měsíce. Až později doložil dvě třístranné dohody o započtení uzavřené mezi žalobkyní, společností L. a společností A. E. – L. s.r.o. Z dohod není zřejmý důvod vzniku pohledávky žalobkyně vůči poslední uvedené společnosti. Data vystavení daňových dokladů a identifikace dne splatnosti na jedné dohodě neodpovídají údajům uvedených na jednom z daňových dokladů. Započítávaná částka navíc zcela neodpovídá jednomu z daňových dokladů vystavených společností L. a není zřejmé, zda byl rozdíl žalobkyni doplacen;
 - svědek F. uvedl, že seznámil zástupce společnosti L. a žalobkyni, poté však jeho role skončila a nebyl schopen popsat rozsah prací společnosti L. na případech strojíren B. a E. S. Uvedl, že on sám měl působit jako zprostředkovatel a že společnost L. do zprostředkování zapojena nebyla;
 - projekt strojíren B se až na mírné úpravy shoduje s dokumentem, který vypracoval Ing. M. (ekonomický poradce strojíren B.). Ten také ve své výpovědi potvrdil, že projekt předložený žalobkyní vypracovával on pro pana F. a některé pasáže vypracovával pro pana L., přičemž pasáže projektu předloženého žalobkyní jsou oproti jím vypracovanému projektu jen stylisticky pozměněny, některé jsou vypuštěny či přesunuty. Totéž u výsledku potvrdil majitel strojíren B., pan B. Ten uvedl, že společnost L. nezná, nepověřil jí předáním údajů a že nezná ani pana F. Dále svědek B. uvedl, že v projektech předložených žalobkyní na místech, kde bylo v projektu zpracovaném Ing. M. razítko strojíren B, je tenká linka patrně

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

od papíru, který měl logo společnosti překryt při kopírování. Pan F. u výsledku uvedl, že žalobkyni předložený projekt vychází z podkladů, které předal panu L. bezúplatně. Projekt předložený žalobkyni má navíc přehled závazků a pohledávek po splatnosti za účetní období 1/2017-12/2017, nicméně tyto údaje byly součástí podkladů, které panu F. na základě požadavků pana L. poskytla společnost strojírný B. Z výše zmíněného je patrné, že žalobkyně měla společnosti L. uhradit více než 700 000 Kč za projekt, jehož obsah již měla bezúplatně v držení, přičemž vše nasvědčuje tomu, že tento projekt vznikl pozměněním projektu vytvořeného Ing. M.;

- projekt společnosti E. S. je dokument psaný z části ve slovenštině a angličtině, ačkoliv jej měla zpracovat společnost L. pro žalobkyni, tedy česká společnost pro českou společnost. Tato skutečnost svědčí o tom, že daný projekt byl sestaven z podkladů poskytnutých přímo společnostmi E. S., která stejně jako Strojírny B. předávala podklady panu F. či přímo panu L., a z veřejně dostupných zdrojů – finstatu či webových stránek E. S., což potvrzuje i svědecká výpověď majitele společnosti - Ing. J. U. Společnost L. mu je známá, ale až od podzimu 2018. Předložený projekt, za který měla žalobkyně uhradit více, než 800 000 Kč nemá žádnou přidanou hodnotu. Pan L. měl většinu z tohoto materiálu již bezúplatně k dispozici od samotné společnosti E. S. a zbývající část byla dostupná na webu;
- svědek F. ve své výpovědi uvedl, že jednal s panem L., kterého mu představil pan F. Společnost L. nezná a nikdy s ní nespolečně pracoval. Svědek uvedl, že právě jeho společnost má se strojírnami B. a společnostmi E. S. uzavřenou zprostředkovatelskou smlouvu na prodeje jejich podílů (což potvrdili majitelé uvedených společností pánové B. a U.). Společně s panem L. také tyto společnosti několikrát navštívil. K projektům předložených žalobkyni uvedl, že se jedná o materiály, které předával panu L. Jedná se o základní servis podkladů, který se předává každému potenciálnímu zájemci. Z jeho výpovědi dle žalovaného vyplynulo, že to byl právě pan F., od nějž se žalobkyně dozvěděla o prodeji strojírny B. a společnosti E. S.;
- jednatel společnosti L. pan L. u výsledku uvedl, že společnost L. analyzovala společnostmi B. a E. S. a následně pracovala na jejím případném prodeji. Svědek uvedl, že plnění spočívala ve zpracování analýzy a vyhledání kupce k přímému prodeji. Na dotaz ke konkrétní činnosti směřující ke zprostředkování prodeje uvedl, že to obsahuje *vyhledání vhodného kupce, kontaktujeme určité skupiny, které známe, kupují strojírenské podniky, kontaktujeme je tel. nebo e-mailem a sjednáváme schůzky*. Pokud jde o konzultační činnost, předání plnění žalobkyni a předložené daňové doklady vystavené žalobkyni, odkázal na druhého jednatele, pana Ž. Ten podle něj projekty vypracovával. Svědek dále uvedl, že strojírný B. a společnostmi E. S. navštěvoval jen pan F. Podle žalovaného však měl svědek jen vágní povědomí o předmětných plněních, kdy při konkrétních dotazech odkazoval na druhého jednatele společnosti L. Panu F. role společnosti L. naopak známa nebyla. Společnost L. nemohla zprostředkovávat prodej společností, se kterými nijak nejednala;
- druhý jednatel společnosti L. pan Ž. předně zaslal žalovanému písemné vyjádření, v němž uvedl, že převzali podklady od pana F. a že žalobkyni sdělili odborný názor na věc. Dále uvedl, že cílem společnosti L. bylo najít kupce. Předmětné vyjádření je však v rozporu s výpovědí pana F., který nevěděl o zapojení společnosti L. do zprostředkování prodeje uvedených společností, a dále s výpovědí druhého jednatele pana L., který uvedl, že projekty zpracovával právě pan Ž. Při své svědecké výpovědi pan Ž. nadto uvedl, že vlastně neví, od koho společnost L. podklady získala. Dále uvedl, že to byla společnost L., která oslovila žalobkyni s nabídkou na koupi společností strojírný B. a E. S., avšak nevěděl, od koho se společnost L. dozvěděla o prodeji uvedených společností, přičemž tento dotaz měl být dle svědka směřován na druhého jednatele. Podle žalovaného svědek neměl hlubší povědomí o

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

předmětných plněních, ačkoliv dle pana L. to měl být právě pan Ž., který měl vypracovávat projekty a řešit věci spojené s účetnictvím, což však pan Ž. nepotvrdil, naopak odkázal na pana L. Svědek zmínil, že si společnost L. zajistila exkluzivitu při prodeji, resp. koupi strojů B. a E. S., což však nekoresponduje s tím, že společnost L. není známa ani jedné z těchto společností a neměla s nimi uzavřenu zprostředkovatelskou smlouvu na prodej těchto podniků. Tu s nimi měl uzavřenu pan F., s nímž jednal o prodeji těchto podniků za žalobkyni pan L., přičemž pan L. s panem F. navštěvoval předmětné podniky a rovněž od pana F. přebíral podklady o těchto společnostech. Není tedy zřejmé, proč by žalobkyně za služby a podklady, které již měla k dispozici, hradila společnosti L. více než 1,5 mil. Kč. Tyto skutečnosti podporují závěr, že žalobkyně předmětná plnění fakticky nepřijala.

Závěrem žalovaný uvedl, že bylo prokázáno, že pan F. se seznámil s panem L. již v březnu 2017 a jednali o koupi společností strojírny B. a E. S. Žalobkyně tak věděla o těchto prodejkách dříve, než se seznámila se společností L. skrze pana F. (léto 2017). Společnost L. nespolečně pracovala se strojírnami B., společností E. S. ani s nikým navázaným na prodej těchto společností kromě žalobkyně, která o prodeji těchto závodů věděla dříve, než společnost L. poznala a která na odprodeji předmětných společností již spolupracovala se zprostředkovatelem obchodu panem F. Žalobkyně měla tedy společnosti L. hradit za zprostředkování obchodů, které společnost L. nemohla ze své pozice poskytnout, zatímco žalobkyně, resp. pan L., který ji zastupoval, měla napojení na smluvního zprostředkovatele prodeje obou strojů, pana F., dříve, než navázala kontakt se společností L. Konzultační a poradenská činnost, která měla být součástí tohoto plnění, nebyla ze strany žalobkyně ani společnosti L. rozvedena vůbec a není tedy zřejmé, v čem měla spočívat. Je však evidentní, že jednatele společnosti L. neměli konkrétní povědomí a znalosti o obou strojírnách, které by mohly poskytovat žalobkyni. Žádný z projektů předložených žalobkyní neměl sebemenší přidanou hodnotu, přičemž žalobkyně již měla k údajnému datu převzetí těchto projektů většinu obsahu těchto projektů bezúplatně v dispozici. Vše nasvědčuje tomu, že předmětné projekty byly zpracovány pouze za účelem toho, aby byly předány jako důkazní prostředek v daňovém řízení, nikoliv jako plnění poskytnuté žalobkyni. Tomuto nasvědčuje i skutečnost, že původní předmět řízení vymezený na fakturách je pouze zprostředkování obchodu a konzultační činnost.

16. Krajský soud se s hodnocením žalovaného plně ztotožňuje a v podrobnostech na něj stručně odkazuje. Žalovaný pečlivě posoudil veškeré důkazy nejen jednotlivě, ale i v jejich souhrnu, o čemž svědčí jeho hodnocení, kdy při hodnocení jednotlivých důkazů vždy posoudil také další, které hodnocený důkazní prostředek buď podporovaly, nebo vyvracely. Zjištěné skutečnosti ve svém souhrnu nepochybně představují ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vážné a důvodné pochybnosti o tom, že žalobkyně nějaké plnění od společnosti L. vůbec obdržela.
17. Žalobkyni nelze přisvědčit v tom, že by některé z plnění, které jí mělo být poskytnuto, nebylo správními orgány zpochybněno. Správce daně od počátku řízení zpochybněval, zda vůbec žalobkyně na základě daňových dokladů č. 2017-1106 a 2017-1107 přijala plnění od společnosti L. (výzva ze dne 10. 4. 2019). Pochybnosti správce daně byly vždy směřovány k plnění jako celku.
18. Zpracování projektů společností L. bylo zpochybněno tím, že totožné podklady měla žalobkyně k dispozici od pana F. Zprostředkování, které měla společnost L. pro žalobkyni realizovat, bylo zpochybněno tím, že společnost L. neměla žádnou vazbu na samotné společnosti, které měly být předmětem prodeje a ani na jiné osoby, které se na

zprostředkování podílely. Také bylo prokázáno, že žalobkyně se o prodeji společností strojírny B. a E. S. nedozvěděla od společnosti L., ale od pana F. (k tomu viz níže). Předmětem konzultační činnosti měly být dle žalobkyně zpracované projekty (srov. podání žalobkyně ze dne 26. 4. 2021 a dále tvrzení žalobkyně zachycené v protokolu ze dne 9. 2. 2018, v němž na otázku týkající se předmětu plnění uvedla, že předmětem plnění bylo to, co bylo uvedeno v projektech, které v řízení předložila). Nic bližšího ke konzultační a poradenské činnosti nebylo v řízení uvedeno. V řízení ale bylo prokázáno, že předmětné projekty neobsahují nic navíc oproti podkladům, které již měla žalobkyně k dispozici od pana F. Rovněž tedy konkrétní podoba tvrzené konzultační a poradenské činnosti zůstala zahalena tajemstvím.

19. Krajský soud nesouhlasí s žalobkyní, že by výpověď jednatelů společnosti L. měla prokázat předmět plnění vůči žalobkyni. Oba jednatelé sice zmínili zhotovení projektů, zprostředkovatelskou a konzultační činnost, nicméně jen ve velmi obecné rovině. Žalovaný naproti tomu identifikoval celou řadu skutečností, které jejich výpověď zpochybnily (viz výše). Absolutní nevěrohodnost výpovědí obou jednatelů lze ilustrovat na jejich tvrzeních o tom, kdo zpracovával projekty, které žalobkyně předložila v řízení jako produkt činnosti společnosti L. Jednatel L. uvedl, že je zpracovával druhý jednatel Ž. Ten předně v písemném vyjádření tvrdil, že mu je předal pan F., aby posléze u výsledku uvedl, že vlastně neví, kdo je vytvořil. Nelze se divit, že jejich výpovědi považoval žalovaný za nevěrohodné.
20. Faktická existence projektů byla v řízení prokázána. Žalovaný netvrdil opak. Jeho pochybnosti tkví v tom, že takřka totožné dokumenty měla již žalobkyně k dispozici bezúplatně od pana F. Proto je nelogické, aby žalobkyně za tytéž projekty hradila společnosti L. statisícové částky. Nebylo ani prokázáno, že by v projektech předložených žalobkyní bylo něco navíc. Došlo v zásadě k částečné změně pořadí odstavců a některých kapitol. Žalobkyní tvrzená interpretace a analýza dat tak nebyla prokázána. Ani v žalobě není uveden žádný odkaz na konkrétní text projektu či snad jinou skutečnost, která by uvedenou interpretaci či analýzu prokazovala.
21. Podle názoru soudu nebylo prokázáno, že by společnost L. pověděla žalobkyni o možnosti koupě strojíren B. a společnosti E. S. Toto tvrzení z důkazních prostředků podporují jen zcela nevěrohodné výpovědi jednatelů společnosti L. Svědek F uvedl, že seznámil společnost L. a pana L. jakožto zástupce žalobkyně někdy na pozdním jaře, ke konci druhého čtvrtletí. Pan F. při výslechu uvedl, že mu pan F. představil pana L. asi před rokem a půl (k výslechu došlo v září 2018, tj. někdy v březnu 2017). Žalobkyně uvedla, že je jí známa společnost L. od léta 2017. S žalobkyní lze souhlasit v tom, že jak svědek F., tak svědek F., uvedli data seznámení odhadem. Nicméně z výpovědí obou svědků v kontextu s tvrzením samotné žalobkyně je zřejmé, že se seznámil pan F. dříve s panem L. než ten se společností L., tudíž se pan L. dozvěděl o prodeji obou společností právě od pana F. To podporují další části výpovědi svědka F., který rovněž uvedl, že žalobkyni společnost L. doporučil kvůli tomu, že je schopna zpracovat podklady pro koupi, nikoliv tedy za účelem zprostředkování. Zprostředkovatelskou činnost ze strany společnosti L. výslovně odmítl. Svědek F. dále vypověděl, že jeho úkolem bylo sehnat kupce pro pana F. Z toho vyplývá, že právě proto seznámil pana F. a pana L., který jednal jménem žalobkyně. Také svědek F. vypověděl, že nejprve řekl o koupi podniků panu F., který zjevně splnil svůj úkol, když jej vzápětí seznámil s panem L.
22. Opakovaný výslech pana F. tak nebyl nutný. Nadto je nutné říct, že žalobkyně se jeho výslechu nezúčastnila, ač jej sama navrhla. Kdyby se jej zúčastnila, mohla mu klást doplňující

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

otázky. Výslechu pana F. se sice zúčastnila, ale ani zde nepoložila svědkovi doplňující otázky, které mohly věc blíže osvětlit.

23. Jazyk, ve kterém byl zpracován projekt týkající se společnosti E. S. sám o sobě pochopitelně nemá vypovídací hodnotu o tom, zda jej zpracovávala společnost L. Žalobkyně však pomíjí celou řadu okolností, které tuto skutečnost vylučují. Pro stručnost již soud pouze odkáže na výše uvedená zjištění (např. že totožné podklady poskytl žalobkyni pan F.).
24. Krajský soud nesouhlasí s tím, že by žalovaný nesprávně vyhodnotil výpovědi svědků F. a F., pokud jde o zapojení společnosti L. do předmětných prodejů. Svědek F. sice vypověděl, že mu není znám rozsah činnosti společnosti L., avšak s jedinou výjimkou, a sice, že výslovně vyloučil, že by tato společnost byla zapojena do zprostředkování. Svědek dále uvedl, že seznámil tuto společnost s žalobkyní za tím účelem, že společnost L. je schopna zpracovat podklady pro koupi podniků. To ale neznamená, že tak skutečně učinila, zvláště když bylo v řízení zjištěno, že podklady (projekty) předložené žalobkyní byly tytéž, co již žalobkyně obdržela od pana F. Svědek F. o činnosti společnosti L. nevěděl vůbec nic. Tyto výpovědi nelze interpretovat jinak, než že neprokazují zapojení společnosti L. do prodeje strojů B. a společnosti E. S. Jinak řečeno, neprokazují, že by společnost L. poskytla žalobkyni jakékoliv plnění. Přitom k prokázání této skutečnosti byli jako svědci navrženi.
25. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že uhrazení ceny za plnění není hmotněprávní podmínkou pro vznik nároku na odpočet a že uhrazení ceny není samo o sobě důkazem o tom, že se plnění uskutečnilo (což též vyplývá z judikatury citované žalobkyní). To ale neznamená, že by způsob uhrazení ceny neměl žádnou vypovídací hodnotu. Uhrazení fakturovaných částek pochybnými zápočty blíže nespecifikovaných pohledávek, kdy ani započítávané částky přesně neodpovídají částkám, jež byly vyfakturovány, spíše nasvědčuje tomu, že se žádné plnění neuskutečnilo. Nicméně se v daném případě jednalo o skutečnost, která spíše okrajově, ale vhodně, doplňovala ostatní zjištěné skutečnosti.
26. Nelze souhlasit ani s námitkou porušení § 92 odst. 2 daňového řádu. Podle uvedeného ustanovení *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*. Předmětné ustanovení nevznáší do daňového řízení vyšetřovací zásadu (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Povinnost správce daně dbát na úplnost zjištění rozhodných skutečností v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu totiž neznamená, že by správce daně byl povinen aktivně vyhledávat důkazy svědčící daňovému subjektu. Primární aktivita v předkládání důkazů ohledně jím uváděných tvrzení spočívá na daňovém subjektu (srov. § 92 odst. 3 daňového řádu). Správce daně je na základě § 92 odst. 2 daňového řádu povinen poskytnout daňovému subjektu při dokazování součinnost a zároveň vyvinout maximální úsilí k poznání skutkového stavu (z nynější doby srov. např. rozsudky NSS ze dne 14. 10. 2021, č. j. 10 Afs 320/2019-24, ze dne 9. 6. 2022, č. j. 1 Afs 31/2021-34 nebo ze dne 27. 6. 2022, č. j. 4 Afs 237/2021-52).
27. Žalovaný, resp. správce daně nebyli povinni v řízení zjišťovat, zda společnost L. vykázala plnění pro žalobkyni ve svých kontrolních hlášeních. Označení důkazních prostředků k prokázání svých tvrzení bylo na žalobkyni a ta ani netvrdí, že by je snad jako důkaz v řízení označila. Nadto, jak správně poukazuje žalovaný, kontrolní hlášení je jedním z dokladů prokazujícím toliko formální uskutečnění zdanitelného plnění (stejně jako např. daňový doklad). V této věci však byly formální důkazní prostředky předložené žalobkyní zpochybněny a bylo nutné se zabývat těmi důkazními prostředky, které by byly schopny

osvětlit skutečnou (materiální) stránku věci. Takovou vypovídací schopnost kontrolní hlášení ze své povahy nemá.

28. Soud neprovedl k důkazu žalobkyní navržené rozhodnutí žalovaného z jiné věci. Zdali žalovaný považoval kontrolní hlášení ve zcela odlišné věci (za blíže neujasněných skutkových okolností) za rozhodující, nemá s ohledem na vypovídací hodnotu kontrolního hlášení žádný vliv na prokázání toho, zda žalobkyně fakticky přijala plnění od společnosti L.
29. Námitka porušení zásady daňové neutrality vychází z hypotetického tvrzení, že společnost L. z plnění poskytnutých žalobkyni přiznala a uhradila DPH na výstupu. To ale nebylo prokázáno. Navíc je to pro posouzení této námitky irelevantní, protože pokud žalobkyně neprokázala, že by od společnosti L. nějaké plnění přijala, nemůže si z něj nárokovat daňový odpočet. Podmínkou pro jeho uplatnění totiž je, že daňový subjekt nějaké plnění skutečně obdrží [srov. § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH].
30. Pro úplnost krajský soud uvádí, že v řízení nebylo prokázáno, že by žalobkyni společnost L. poskytla jakékoliv plnění. Není tedy sporný dodavatel plnění, ale existence plnění jako celku. Proto na tuto věc nelze použít závěry vyplývající z rozsudku Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie* a na něj navazující judikatury NSS, zejména rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS.

C. Závěr a náhrada nákladů řízení

31. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl jako nedůvodnou.
32. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně v řízení úspěšná nebyla a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 30. ledna 2024

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu